

Facultad de Ciencias Económicas- Universidad de Buenos Aires  
Instituto de Investigaciones Contables "Prof. Juan Alberto Arévalo"

**CARACTERIZACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN  
CONTABLE CUMPLIDA EN LAS  
UNIVERSIDADES Y EN LOS ORGANISMOS  
EMISORES DE NORMAS.  
SISTEMAS DE RETROALIMENTACIÓN**

**MARIO BIONDI**

Publicación "Contabilidad y Auditoría"  
Año 3 Nº 5                      Mayo 1997

## **1.- Resumen:**

Las investigaciones que se realizan sobre la contabilidad en las universidades y en los organismos que dictan normas, tienen características diferentes, en razón de los objetivos de cada una de ellas.

En el presente trabajo se trata de fijar dichas características y, a través de su comparación, las coincidencias y las divergencias existentes.

Se propugna una colaboración recíproca de ambos equipos de estudios, propiciando una relación no vinculante, que generará un feed back muy útil.

Cabe preguntarse de qué forma podrá lograrse esa retroalimentación de los sistemas de investigación contable en las universidades y en los organismos que dictan normas.

Mi propuesta es la siguiente:

a) Las universidades deberían tomar la iniciativa y comunicar a los organismos reguladores los temas a investigar de acuerdo con los respectivos planes.

b) Comunicarles a esos mismos organismos las investigaciones concluidas que pudieran ser de su interés.

c) Los organismos emisores de normas regulatorias podrían pedir apoyo a las universidades en los casos que lo consideraran conveniente, antes de la emisión, a través del Instituto Interuniversitario de Investigaciones Contables.

d) De todas maneras las conclusiones de las investigaciones de las universidades no condicionarán las decisiones de los entes reguladores.

e) Sería importante también que los entes reguladores de las normas contables aplicaran, cada vez más una metodología científica en sus investigaciones y que consultaran a las universidades determinados casos concretos.

## **2.- Características de la investigación contable universitaria**

La investigación contable en el ámbito universitario debe ser realizada mediante la aplicación de una metodología científica.

Se ha escrito mucho sobre metodología de la investigación científica, en general, y su aplicación a la investigación contable, específicamente<sup>1</sup> y, a modo de síntesis presento el siguiente resumen simplificado, prescindiendo de la antigua controversia: CONTABILIDAD = CIENCIA; CONTABILIDAD = ARTE; CONTABILIDAD = TECNOLOGIA, refiriéndome exclusivamente al METODO DE INVESTIGACION, respecto del cual Confucio afirmaba que era la principal razón de sus profundos conocimientos; con esto quiero decir METODO CIENTIFICO = CAMINO DEL CONOCIMIENTO. Generalmente, a la ciencia que estudia el método científico se la denomina EPISTEMOLOGIA; también conocida como "la ciencia de las ciencias".

Pasaré a considerar como sería la investigación científica de la contabilidad en las universidades, en base a los elementos de juicio que fijan sus características principales:

01.- Espontánea: La investigación se inicia por la sola motivación de la comunidad científica que considera útil y necesario encararla. Generalmente no se trata de un problema de coyuntura aún cuando en ciertos casos hay cierta inducción que remarca la conveniencia del trabajo.

02.- Universalista: Rara vez este tipo de investigación tiene motivaciones parciales. Por el contrario, se trata de determinar la "mejor" verdad aplicable sin restricciones de tiempo y de espacio.

03.- Metodológica: Ya señalé que el método es la principalísima herramienta que asiste permanentemente a la investigación científica universitaria. El método científico surge de la investigación científica en general y, en mayor o en menor medida, la "inducción" y la "deducción" y combinaciones de ellas permiten logros teóricos que deben ser corroborados mediante investigaciones de campo. Además, el objetivo del tema a investigar lo caracterizará como "empírico" o "a priori".

---

<sup>1</sup>Ver trabajos publicados por el Primer Encuentro Universitario de Investigadores del Area Contable, tema 1 "Peculiaridades de la investigación contable respecto de la investigación científica en general". Instituto de Investigaciones Contables "Juan Alberto Arévalo", Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires. 31 de Agosto y 1º de Septiembre de 1995.

Estas simples referencias confirman la necesidad de una metodología en este tipo de pesquisas.

04.- Pura y/o aplicada: En la universidad podemos investigar si es pertinente reemplazar a la partida doble o si los resultados deben medirse a través de lo devengado o de lo percibido y pagado o si la variable independiente llamada capital se determinará por el desembolso realizado o por las necesidades operativas equivalentes de período en período. A este tipo de investigaciones se las llama "puras" en razón que tienen la generalidad necesaria que las hace teóricamente aplicables a todos los casos que se desee y por otra parte, no hace mucho énfasis en el análisis del comportamiento concreto de la teoría.

La investigación aplicada en contabilidad, en cambio analiza casos concretos; se maneja principalmente con trabajos de campo; se vale de encuestas y se la integra con la investigación empírica. Es costosa; requiere mucho esfuerzo de equipos y, en algunos casos, puede servir para corroborar las afirmaciones que se hubieran podido concretar en la investigación pura.

05.- A priori y/o empírica: Está muy vinculada a la investigación pura y/o aplicada. El matiz que diferencia a la clasificación 04 (Pura y/o aplicada) de la presente clasificación consiste en los procedimientos; la investigación a priori podría intentar demostrar una afirmación como "la teoría de la circulación económica de los bienes es apta para medir los resultados del ente" (investigación pura) o "los estados contables proyectados de publicación sirven, entre otras cosas, para respaldar la medición de las contingencias registrables" (investigación pura). La investigación empírica también serviría para el método aplicable a la investigación pura si se deseara conocer - por ejemplo - la opinión de los tratadistas sobre la factibilidad de los estados contables proyectados de publicación, o la experiencia en otros países.

06.- Apolítica: Es decir, no toma en cuenta circunstancias de oportunidad, coyuntura o posibilidades fácticas.

07.- Interdisciplinaria: Cada vez más se nota la necesidad de investigar mediante equipos interdisciplinarios. La administración, la economía, los métodos cuantitativos son disciplinas que el investigador en contabilidad necesita tener a su alcance.

08.- Reflexiva: Toda la metodología de la investigación científica en general es fuertemente reflexiva. Sin caer en peligrosos sofismas, la lógica es un fuerte sustento del método deductivo de investigación. El avanzar, desarrollar, corroborar, volver para atrás una y otras veces, volver a avanzar, etc., muestran el carácter reflexivo de la investigación científica en contabilidad.

09.- Atemporal: El tiempo no cuenta en la investigación científica, cuando las urgencias puedan poner en peligro la validez de las conclusiones. Este tipo de investigación no puede tener compromisos nada más que con el medio social al que está destinada. Los plazos están dados por la metodología empleada, o sea que se fijan como resultante de ella y no a la inversa. De todas maneras una investigación contable de este tipo que no progrese debe ser descartada y considerarla fracasada.

10.- Exitosa o fracasada: No todas las investigaciones contables con metodología científica son exitosas. En las investigaciones a priori puede concluirse que la hipótesis fue errónea al no poder comprobársela. La validación de las conclusiones es un requisito ineludible en toda investigación con metodología científica. En la investigación empírica siempre se arriba a conclusiones porque analiza acontecimientos ya ocurridos (investigación a posteriori).

11.- Unánime o disidente. No hay mayorías y minorías: En la investigación científica contable que se realiza en los ámbitos universitarios cuando la comunidad está constituida por un conjunto de investigadores, sin perjuicio que el objetivo debe ser común, las conclusiones pueden no ser unánimes; es decir se deben respetar disidencias o sea opiniones no concordantes. No se trata de mayorías y minorías sino de corrientes de opiniones doctrinarias.

12.- Opinión doctrinaria: Las conclusiones, sobre todo en las investigaciones a priori, establecen doctrina o sea un aporte importante para el avance del conocimiento. En este tipo de investigaciones no se dictan normas sino se ofrecen opiniones o corrientes que se incorporarán a las ya existentes.

13.- No obligan; sugieren: Al no dictarse normas, sus conclusiones son aportes que podrán ser tomadas en cuenta por los organismos que dictan normas.

14.- "Verdad" sin plazo ni vigencia. Es provisoriamente "permanente": Las conclusiones de la investigación científica son "verdades" provisorias, en el sentido que puede ser cuestionada en cualquier momento y pasar a sostenerse una tesis diferente que en el caso de prosperar constituiría otra "verdad" provisoria.

Las conclusiones de este tipo de investigaciones "se toman o se dejan" y su vigencia estará dada por el reconocimiento de la comunidad interesada. Su permanencia la fijará esa misma comunidad si le mantiene o si le retira su apoyo.

### **3.- Características de la investigación contable en organismos reguladores y emisores de normas**

La investigación, en los organismos profesionales del área contable, es realizada por equipos, permanentes o no, que tienen como finalidad primordial prestar asistencia técnica a los organismos políticos que los designan. Muchas veces esos cuerpos son reemplazados por equipos "ad-hoc" con objetivos concretos.

Se puede señalar como algunas de las características de esas investigaciones, las siguientes:

01.- Coyuntural: Los requerimientos normativos indican el camino que habitualmente recorren esos estudios.

Las urgencias privilegian ciertos tipos de investigaciones y fijan prioridades y postergaciones al margen de las preferencias de las personas.

La coyuntura obliga y a esa necesidad debe responderse en la generalidad de los casos.

Esto no implica que también se realicen investigaciones al margen de la coyuntura y vistas con la "mirada presta en el futuro".

02.- Aplicada: La investigación pura puede darse en estos casos pero, en una proporción no muy importante, los organismos profesionales deben resolver casos concretos y de aplicación específica. La investigación pura podría ser útil como fundamentación de las normas concretas que se deban dictar; es

decir la investigación pura señalará diferentes posibilidades y el organismo definirá la que más concretamente contempla las intenciones regulatorias.

03.- Política: Estas investigaciones tienden a normar "lo posible", que en algunas circunstancias puede estar reñido con lo más aconsejable; es decir la orientación de las investigaciones en los entes profesionales pueden tener limitaciones acotadas por una decisión preestablecida.

04.- Temporal: Las urgencias y prioridades fijan términos, vigencias, limitaciones y salvedades, que las investigaciones patrocinadas por los organismos reguladores deben respetar. Una norma puede regir por plazo determinado y la que la sustituya puede ser conocida con mucha anticipación. La decisión del cambio estará justificada por las características señaladas precedentemente.

05.- Exitosa: Las investigaciones de los organismos profesionales siempre son exitosas. Los fines predeterminados aseguran que no puede existir el fracaso respecto del objetivo propuesto. Esto no significa que la investigación sea buena o mala; simplemente siempre se llega a un fin concreto.

06.- Obligatoria: La investigación que ampara una normativa siempre está destinada a transformarse en obligatoria; no por si misma sino a través de la ratificación que se le otorgará.

Precisamente esta característica limita la aplicabilidad de los pronunciamientos a los estados contables sujetos a auditoría externa.

07.- Empírica: Pensar que la investigación "a priori" podría tener preeminencia en los organismos reguladores implicaría no tener presente el fin primordial que ellos tienen que cumplir. Generalmente se analizan realidades presentes y esas investigaciones "a posteriori" de los hechos justamente caracterizan a la investigación empírica. Encuestas, consultas y medios similares perfilan primordialmente esta labor.

08.- Localista: La coyuntura, las urgencias, los problemas por definir y resolver, tienen un encuadre localista que difiere fundamentalmente de toda pretensión más generalizada.

Lo que hoy es potable en Argentina puede no serlo para el Brasil o los Estados Unidos. Esta investigación estará limitada

exclusivamente a la comunidad que tiene que resolver un problema concreto.

09.- Se vota. Puede haber mayorías y minorías: En los organismos profesionales se deben adoptar decisiones concretas, que no siempre son unánimes, por lo cual puede existir mayorías y minorías.

La norma sancionada se convalida con el voto de la mayoría.

#### 4.- Vinculaciones entre ambos tipos de investigaciones y relaciones recíprocas

Las investigaciones de temas contables que realizan los organismos reguladores y las que asumen las universidades tienen algunas características comunes pero, igualmente diferencias muy significativas.

A los efectos de una tentativa de armonización resulta útil el siguiente cuadro:

##### Aplicación preferente de las características en

| Características de la investigación contable | Organismos emisores de normas | Organismos universitarios | Supuestas coincidencias |
|--|-------------------------------|---------------------------|-------------------------|
| Espontánea                                   | no                            | sí                        | ---                     |
| Universalista                                | no                            | sí                        | ---                     |
| Localista                                    | sí                            | no                        | ---                     |
| Metodológica                                 | no                            | sí                        | ---                     |
| Pura   | no                            | sí                        | ---                     |
| Aplicada                                     | sí                            | sí                        | sí                      |
| A priori                                     | no                            | sí                        | ---                     |
| Empírica                                     | sí                            | sí                        | sí                      |
| Apolítica                                    | sí                            | sí                        | sí                      |
| Política                                     | sí                            | no                        | ---                     |
| Interdisciplinaria                           | sí                            | sí                        | sí                      |
| Reflexiva                                    | sí                            | sí                        | sí                      |
| Atemporal                                    | no                            | sí                        | ---                     |
| Exitosa                                      | sí                            | sí                        | sí                      |
| Fracasada                                    | no                            | sí                        | ---                     |
| Coyuntural                                   | sí                            | no                        | ---                     |
| Obligatoria                                  | sí                            | no                        | ---                     |
| Vigencia                                     | sí                            | no                        | ---                     |
| Votación                                     | sí                            | no                        | ---                     |

Este cuadro señala las aplicaciones preferentes de algunas características de la investigación contable. La palabra preferente está utilizada en el sentido que en el mayor número de veces una característica determinada se aplica o no, según sea el caso, lo cual no excluye que, en determinadas ocasiones, se de el inverso.

He encontrado que la concordancia se da en señalar que ambos tipos de investigaciones pueden ser:

- \* Aplicadas
- \* Empíricas
- \* Apolíticas
- \* Interdisciplinarias
- \* Reflexivas
- \* Exitosas

Las principales discordancias serían:

- \* Obligatoriedad
- \* Votación
- \* Vigencia
- \* Investigación pura
- \* Investigación a priori
- \* Atemporalidad
- \* Fracaso

### **5.- Propuesta:**

Si se quisiera evaluar lo vital de las concordancias y de las discordancias se obtendría que cada ente está en lo suyo y en la función que les compete. Es muy posible que se pudiera establecer un "ida y vuelta" que retroalimentara las aspiraciones recíprocas.

Naturalmente que ciertas investigaciones - sobre todo las denominadas a priori - que suelen cumplir las universidades podrían no interesarle a los organismos profesionales.

Varias de las discrepancias son menores y plenamente justificadas por las diferentes naturalezas de ambos tipos de organismos.

¿Cuál de los dos tipos de investigaciones (las de los entes universitarios y de los entes emisores de normas) podría ser considerada más importante? Esa pregunta no tiene una respuesta lógica, toda vez que una y otra investigación son igualmente importantes.

En nuestro país, tradicionalmente las investigaciones más numerosas han sido de los entes emisores de normas. Las universidades en nuestro país han mostrado una quietud alarmante como si los problemas de la contabilidad no merecieran ser investigados con metodología científica o fuera una labor inútil y no reconocida por la comunidad interesada. Han existido honrosas excepciones pero esos esfuerzos individuales y aislados no refutan mi afirmación<sup>2</sup>.

Debe reconocerse que en los últimos años en Argentina se ha comenzado a gestar un entusiasmo muy significativo<sup>3</sup> que ya comenzó a dar frutos.

La coordinación de esfuerzos es indispensable. La difusión de las investigaciones es muy importante para que no se repitan esfuerzos. Toda nueva investigación debe analizar el estado actual del problema y a partir de allí profundizarlo todo lo que sea necesario.

La investigación cooperativa se difunde cada vez más con lo cual la coordinación se logrará en forma casi automática.

Queda por ver de qué forma podría lograrse una retroalimentación de los sistemas de investigación contable en las universidades y en los organismos que dictan normas. Mi propuesta consiste en lo siguiente:

a) Las universidades deberían tomar la iniciativa y comunicar a los organismos reguladores los temas a investigar de acuerdo con los respectivos planes.

---

<sup>2</sup>En E.E.U.U. las investigaciones que se realizan en las universidades son muy importantes y, para corroborarlo, bastaría con leer el informe sobre teoría contable de la American Accounting Association del año 1977.

<sup>3</sup>Son ejemplos los encuentros de investigadores, el Instituto Interuniversitario y la organización de Institutos de investigaciones en diversas facultades del país, tanto oficiales como privadas.

b) Comunicarles a esos mismos organismos las investigaciones concluidas que pudieran ser de su interés<sup>4</sup>.

c) Los organismos emisores de normas regulatorias podrían pedir apoyo a las universidades en los casos que lo consideraran conveniente, antes de la emisión, a través del Instituto Interuniversitario de Investigaciones Contables.

d) De todas maneras las conclusiones de las investigaciones de las universidades no condicionarán las decisiones de los entes reguladores.

e) Sería importante también que los entes reguladores de las normas contables aplicaran, cada vez más una metodología científica en sus investigaciones y que consultaran a las universidades determinados casos concretos.

---

<sup>4</sup>Casos de los estados contables proyectados y determinación del capital no financiero.